

**PROCESSO** - A. I. Nº 298663.0009/19-3  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0158-02/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/07/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0089-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. O entendimento predominante neste CONSEF se firma no sentido de que os produtos utilizados em sistemas de refrigeração e tratamento de efluentes, estocagem e transferência, não participam do processo de produção, sendo materiais de consumo, portanto, inadmissível o crédito fiscal utilizado. Ajustes realizados em sede de informação fiscal pelos autuantes reduz o valor lançado, em atenção ao pleito do contribuinte. Infração parcialmente subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Recurso **PROVIDO**. Declarada **Nula** a Decisão de primo grau. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/05/2019, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 01.02.04 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, nos meses de janeiro, agosto, novembro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.330.622,39, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.*

*Consta que se trata de parcela de glosa de crédito de ICMS referente ao vapor d'água utilizado nas unidades de tratamento de água e efluentes e de transferência e estocagem.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0158-02/19 (fls. 60 a 71), com base no voto a seguir transcrito:

*"O presente lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, tendo observado que a mesma tomou conhecimento de seu teor, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*No mérito, são duas as vertentes defensivas adotadas pela empresa. Na primeira, abordando sob o aspecto jurídico, entende que o procedimento por ela adotado se apresenta correto, diante da disposição da Lei Complementar 87/96, pelo fato de, embora não compondo o produto final, ser indispensável para a sua obtenção.*

*Na segunda, aponta erro material em função da adoção equivocada do valor do consumo de vapor para as unidades de hidro tratamento e lubrificantes e de tratamento de água e efluentes.*

*Adotarei a mesma sistemática utilizada pela defesa, para a análise da matéria, iniciando pela apreciação dos aspectos jurídicos que embasaram a autuação.*

*Em relação a este, algumas considerações entendo necessárias. A defesa confessa que o produto vapor d'água, objeto da exação, não participa do produto final, mas defende o seu caráter de essencialidade, para justificar a apropriação do crédito fiscal, além de se estribar na previsão contida na Constituição Federal e Lei Complementar 87/96, não tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade.*

*Inicialmente, importante se frisar que os limites da não cumulatividade estão previstos no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal, sendo vedada a compensação entre créditos e débitos decorrentes de ICMS apenas nos casos de isenção ou não incidência. Portanto, afora estes dois casos, seria o crédito fiscal do ICMS pleno e irrestrito, sob pena de verificar a inconstitucionalidade, conforme se depreende*

da redação de tais dispositivos:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.*

*Nesta senda, a Lei Complementar 87/96, como não poderia deixar de ser, repetiu o comando já previsto na Carta Maior, conforme previsão dos seus artigos 19 e 20:*

*“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal”.*

*No que tange aos deveres instrumentais, a LC 87/96, imputa somente uma condição para o creditamento do ICMS, a qual, inclusive, defende-se a tese da inconstitucionalidade, a saber: idoneidade da documentação fiscal, nos termos do artigo 23:*

*“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.*

*Esta é a regra geral. Entretanto, em relação aos materiais, bens e serviços destinados a uso e consumo do estabelecimento, o legislador estabeleceu uma limitação quanto ao uso do crédito fiscal, presente no artigo 33:*

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.*

*Desta maneira, conclui-se que somente darão direito de crédito ao ICMS as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de Janeiro de 2020, e assim, facilmente se percebe ter a Lei Complementar adotado ainda que de forma parcial o regime de créditos financeiros, recusando-se, ainda, uma adoção integral do sistema de crédito financeiro, no qual se aproveitam outras despesas necessárias à produção de mercadorias, tais como salários, ou entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, como se presume sejam os veículos de transporte pessoal.*

*Tal discussão já se encontra sedimentada nos Tribunais Superiores, podendo mencionar como exemplo, decisão do STJ, a exemplo do Acórdão relativo ao REsp 1038918/SP:*

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO. CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LEI KANDIR).*

*1. Resume-se a controvérsia em saber se o contribuinte do ICMS pode ou não creditar-se do imposto incidente na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento em período anterior à Lei Complementar nº 87/96.*

2. Até a entrada em vigor da LC nº 87/96, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS nº 66/88, que expressamente vedava o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento comercial”.

A jurisprudência também já se consolidou no sentido de somente admitir o crédito dos materiais que se integrem fisicamente ao produto, ou seja, integralmente consumidos no processo industrial. O mero desgaste de materiais, não dá direito a crédito do imposto.

Como exemplo, posso mencionar decisão da Primeira Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial 799.724/RJ cujo Relator Ministro Luiz Fux, em julgamento em 13 de março de 2007 assim se posicionou:

“(…) 4. O § 1º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento.

Dessas limitações legais decorre, por imperativo lógico, que a utilização de supostos créditos não é ilimitada, tampouco é do exclusivo alvedrio do contribuinte.

5. In casu, consoante assentado no aresto recorrido, os bens cuja aquisição, segundo a recorrente, ensejariam o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, não obstante o natural desgaste advindo do seu uso, não consubstanciam matéria-prima ou insumo a ser utilizado no processo de industrialização. Ao revés, integram o ativo fixo da empresa e fazem parte das várias etapas do processo de industrialização, sendo que sua substituição periódica decorre da própria atividade industrial, matéria insindicável pela Súmula 7/STJ”.

Donde se conclui que haverá o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no curso do processo de industrialização. A defesa ao expor seus argumentos declara que tais materiais que se desgastam conforme a utilização, normalmente ao longo de um ano ou que não compõe o produto final, mas são necessários para o processo de industrialização. Logo, em relação àqueles que foram objeto da autuação não caberia a utilização do crédito fiscal do ICMS.

Em síntese, a teor do disposto no Artigo 33 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência do STJ, somente será permitido o aproveitamento de créditos de ICMS correspondente a entradas de produtos intermediários, que não se consomem integral e imediatamente no processo industrial, ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Assim, o regime de créditos financeiros, contido no mencionado artigo 20 da Lei Complementar 87/96, não entrou plenamente em vigor, especialmente em relação à entrada de bens de uso e consumo no estabelecimento, que somente darão direito ao crédito do ICMS a partir de 1º de janeiro de 2020, de forma que somente dão direito ao crédito do ICMS os materiais que se integram ao produto ou que são integralmente consumidos no processo industrial, sendo que o mero desgaste, como arguido na peça defensiva não dá direito a crédito utilizado, em face do direito vigente.

Ainda a respeito de tal discussão, sobre o princípio da não cumulatividade, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem seguindo na mesma linha do Supremo Tribunal Federal, decidindo que não há ilegalidade nas restrições qualitativas e temporais estabelecidas pela Lei Complementar 87/96, como se depreende das decisões abaixo ilustradas:

“TRIBUTÁRIO ICMS CREDITAMENTO LIMITAÇÕES LEGALIDADE PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que as limitações temporais de creditamento do ICMS, previstas na Lei Complementar n. 87/96, são legais. 2. Precedentes: AgRg no Ag 974.348/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22.9.2009, DJe 30.9.2009; AgRg no Ag 626.413/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 28.5.2008. Agravo regimental improvido”. (AgRg no REsp 1.146.914/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 2.3.2010)

Ainda analisando a tese defensiva de ter a autuação violado o princípio da não-cumulatividade, menciono o julgamento da ADI 2.325/DF-MC, o qual teve como Relator o Ministro Marco Aurélio Melo, publicada no Diário da Justiça em 06/10/06, no qual a Confederação Nacional da Indústria procurou o socorro jurídico, em sede de Controle de Constitucionalidade, o STF entendeu que o regime tributário instituído pela Lei Complementar nº 87/96 e as respectivas alterações promovidas pela legislação complementar posterior, inclusive no que diz respeito ao adiamento do termo inicial para o aproveitamento dos créditos resultantes do ICMS, não implicam em violação ao artigo 150, § 2º, inciso I da Constituição Federal, merecendo destaque o posicionamento do Ministro Ilmar Galvão por ocasião da manifestação de seu voto:

“(…) Ademais, de acordo com o inciso II do § 2º do mesmo art. 155, as operações isentas ou contempladas com a não-incidência do tributo poderão, por efeito da legislação ser consideradas, ou não, na compensação e, conseqüentemente na aplicação do princípio da não-cumulação (letra a).

Disso resulta observa o renomado tributarista citado ...que a não-cumulatividade no sistema positivo brasileiro pode apresentar mais de uma conformação, dependendo do que dispuser a legislação do imposto,

*seja quanto aos perfis, seja quanto ao regime dos créditos relativos a operações isentas, ou de não-incidência.*

*(...) Trata-se de argumentos que conduzem à firme convicção de que à lei complementar não foi reservada, pela Constituição, apenas a explicitação da técnica da não-cumulatividade do ICMS, como defendem alguns estudiosos do tema (...).*

*(...) Desenganadamente, o critério de aplicação da não-cumulatividade do ICMS adotada pelo Convênio ICM 66/88 dentre os múltiplos ensejados pela interpretação do inciso I do § 2º do art. 155 da CF foi o que permitia a dedução do imposto incidente sobre as operações de entrada da mercadoria vendida e das demais que houvessem entrado em sua composição, como mostra o seu artigo 31.*

*Foi ele entretanto, modificado pela LC n.º 87/96, mais precisamente pelo seu artigo 20 (...).*

*(...) Optou o legislador complementar, portanto, por novo critério por igual não incompatível, com a norma do inciso I do § 2º do art. 155 da CF admitindo o crédito pronto e pleno do imposto incidente sobre a operação de aquisição dos bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.*

*(...) O termo inicial de vigência do art. 20, fixado no dispositivo transcrito, antes de sua verificação foi adiado, inicialmente, para 1º.01.2000, pelo art. 1.º da LC n.º 92/97, de 23.12.97, publicada em 24.12.97; e, posteriormente, para 1º.01.2003, pela LC n.º 99, de 20.12.99, publicada em 21.12.99.*

*Por fim, por meio da LC n.º 102, de 11.07.00, ora impugnada, nova alteração foi introduzida no art. 20 da LC n.º 87/96, dessa vez para, modificando o critério de aplicação da técnica da não cumulatividade, estabelecer que os créditos do imposto decorrente da entrada de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, sejam apropriadas a razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir do mês que ocorrer o referido fato.*

*Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto da competência estadual, tem nítido caráter nacional.*

*Nada impede, pois que, uma vez fixado um critério, venha ele a ser alterado para fim de ajuste à realidade, como aconteceu, sem prejuízo, é óbvio, do respeito ao direito adquirido à apropriação dos créditos em referência, nas hipóteses apreciadas, na conformidade do disposto na legislação anterior, até o início da vigência do novel diploma complementar”.*

*Ainda temos outras decisões no mesmo sentido:*

**“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.**

*1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento.*

*2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento (RE nº 461.878/MG-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/8/08)”.*

*Por equívoco de interpretação das normas anteriormente enunciadas, entretanto, muitos materiais são classificados como “produtos intermediários”, quando, na verdade, se apresentam como de “uso e consumo”, sem qualquer utilização direta na produção.*

*Tal raciocínio se embasa no fato de os materiais de uso e consumo se caracterizarem por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, ao passo que os materiais de utilização direta na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto.*

*Passo, pois, à análise do segundo argumento do contribuinte, qual seja o da essencialidade para o seu processo produtivo. E neste ponto, da mesma forma, permito discordar do entendimento firmado pelo sujeito passivo.*

*Não se questiona aqui a importância e necessidade de tal produto, todavia deve ser levada em consideração a adequação do procedimento adotado pelo contribuinte a norma tributária relativa ao ICMS, estando o procedimento do mesmo totalmente em desacordo com o regramento a respeito, vez não poder ser considerado intermediário ou secundário, como pretende a defesa, razão para a não aplicação do teor do artigo 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12:*

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil”.*

*E mais uma vez justifico: o vapor d’água não se enquadra na condição ali discriminada de material “secundário”, segundo a defesa, para possibilitar a utilização do crédito fiscal.*

*Como dito no início da peça defensiva, a empresa autuada atua na “pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins”.*

*Interessante se explicar o que vem a ser efluente, processo no qual foi glosado o crédito fiscal apropriado. Consiste nos rejeitos e dejetos resultantes do processo industrial, e em função de políticas ambientais e de conservação do meio ambiente, há a necessidade de tratamento dos mesmos, antes de fazê-los retornar à natureza.*

*Assim, no caso da autuada, ela possui uma estação própria para o tratamento de tais rejeitos. Tal tratamento funciona de acordo com as características físicas, químicas e biológicas, conforme a natureza dos poluentes a serem removidos e/ou das operações utilizadas para o tratamento.*

*O processo ideal para tal é aquele indicado de acordo com a carga poluidora e presença de contaminantes, devendo técnicos especialistas avaliarem e realizarem a coleta de amostras para análise de diversos parâmetros que representam a carga orgânica e a carga tóxica dos efluentes.*

*Ele é necessário, normalmente, quando há água residual no processo, ou seja, os líquidos não foram incorporados aos produtos ou não se perderam por evaporação ou outro processo e/ou reação química, e será indicada a partir de sua carga orgânica, presença de contaminantes, carga tóxica dos materiais, presença de sólidos e componentes químicos na composição.*

*Os processos de tratamento são divididos em: físicos (peneiramento, gradeamento, caixas separadoras de óleos e gorduras, filtração, flotação e sedimentação), químicos (precipitação química, troca iônica, clarificação química, eletrocoagulação, oxidação de cianetos, redução de cromo hexavalente, precipitação do fósforo, lodos ativados, processos biológicos e cloração para desinfecção) e biológicos (processo aeróbios, anaeróbios, lodos ativados), podendo existir mais de um processo para um determinado tipo de efluente.*

*Assim como visto, o tratamento de efluentes ocorre após o processo produtivo, numa fase de depuração de rejeitos industriais, não se podendo falar em imprescindibilidade do vapor d’água nesta utilização, para justificar a utilização do crédito fiscal.*

*Já o tratamento de água industrial (chamada de água bruta), consiste num sistema de tratamento físico-químico por coagulação, floculação, decantação, filtração e desinfecção para remoção do material particulado e coloidal, orgânico ou mineral, responsável pela manifestação de turbidez e cor à água bruta, melhorando a sua qualidade, e a depender da necessidade, tornando-a potável.*

*Ele tem como objetivo primordial, recuperar a qualidade da água utilizada nos processos de fabricação da indústria, a qual possui diversas aplicações finalidades como, por exemplo, limpeza, a lavagem de peças, combate a incêndio e o uso em torres de resfriamento. Como passa por diversos processos que podem envolver substâncias químicas e metais pesados, a água industrial precisa ser tratada antes de ser devolvida ao meio ambiente, de ser lançada nos esgotos ou mesmo antes de ser reutilizada.*

*Além disso, a água proveniente deste reaproveitamento representa economia no processo produtivo pois poupa litros que podem ser utilizados para outros meios que necessitem de sua pureza natural, bem como evita a poluição deste recurso com componentes químicos que prejudicam a saúde.*

*Há diversos tipos de tratamentos de água industrial, sendo a escolha definida de acordo com as características do efluente e dos requisitos de qualidade exigidos para o uso. Os mais comuns são: osmose reversa, ultra filtração, esterilização por ultravioleta, troca iônica, floculação química, dentre outros.*

*Ou seja, tal como no uso no tratamento de efluentes, o produto autuado não interfere na produção industrial da autuada, e por consequência, diante do caráter de ser eminentemente material de uso e consumo, não propicia o aproveitamento do crédito fiscal.*

*Já as Unidades de Estocagem e Transferência são autoexplicativas, não necessitando maiores considerações a*

respeito.

E prova isso o documento de fls. 07 a 14, que vem a ser “Relatório Técnico de Consumo de Vapor D’água” no estabelecimento autuado, elaborado pela própria empresa.

Deste documento, na fl. 13-v consta a utilização daquele produto nas Unidades de Tratamento de Águas e Efluentes, no qual se constata a utilização do produto em bombas – turbina a vapor, e como trocador de calor, o que, de forma efetiva, demonstra a sua utilização em tal unidade, como material de uso e consumo, vez que tal unidade, diversamente das demais ali listadas (Produção de Produtos Especiais, Produção de Lubrificantes e Parafinas, Geração de Hidrogênio, Tratamento de Diesel, Craqueamento Catalítico, Destilação e Hidrodessulfatização de Gasolina), não se encontra relacionada com a produção industrial do estabelecimento.

No âmbito administrativo tal entendimento acima posto se encontra pacificado, como veremos adiante, o mesmo ocorrendo no Poder Judiciário, do qual posso, pela sua pertinência, mencionar o julgamento da Segunda Turma do STJ do AgRg no AREsp 517939 PR 2014/0094334-0, cujo relator foi o Ministro Humberto Martins, julgado em 04 de outubro de 2014, publicado no DJ-e em 24 de outubro de 2014, possui a seguinte Ementa:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LEGALIDADE. SÚMULA 83/STJ. MATERIAIS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. SÚMULA 7/STJ.

1. Ao apreciar a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de ICMS sobre produtos adquiridos pela empresa recorrida, integrantes de seu processo produtivo, o Tribunal de origem manifestou-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, no sentido de que são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33 para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte.

2. A Corte de origem concluiu que os materiais em discussão, quais sejam, a) Correia e Esponja Massageadora de Rótulos, b) Materiais de Segurança (EPIs), e c) Serviços de Telecomunicações estão compreendidos no conceito de mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento, para o fim de impedir o imediato creditamento de ICMS em relação à aquisição desses itens.

3. De fato, de acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal de origem, vê-se que os referidos materiais adquiridos pela recorrente não são integralmente consumidos no processo de industrialização, não estando intrinsecamente ligados, de maneira indissociável, à essa cadeia produtiva.

4. Nesse contexto, entender que tais materiais dizem respeito ao uso e consumo do estabelecimento e, por isso, o creditamento de ICMS em razão dessas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96, demandaria a incursão no contexto fático dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido”. (grifo não original).

No aspecto administrativo, sobre o assunto, posso mencionar estar a matéria em questão devidamente pacificada no âmbito deste Órgão, a se depreender dos diversos Acórdãos existentes, dentre os quais posso mencionar o CJF 0282-12/18, relativo a julgamento realizado referente a estabelecimento da empresa ora autuada, no qual, o ilustre Relator, Conselheiro Tiago de Moura Simões, assim se manifestou:

“Ainda que tenhamos evoluído quanto à questão do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários, mesmo estes não integrando um novo produto, para que uma mercadoria possa ser considerada como intermediária, a mesma deve ser consumida e/ou desgastada no processo de industrialização, geração de energia elétrica ou extração mineral, o que não ocorre com as citadas mercadorias, mesmo sendo indispensáveis ao processo.

Há reiteradas decisões neste CONSEF, que tratam dessa matéria, muitas delas inclusive reproduzidas no voto da JJF.

E tal entendimento emanado das decisões, decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS, bem como na Lei Complementar nº 87/1996, esta que afasta a possibilidade de o contribuinte se apropriar de créditos concernentes a bens de uso e consumo até o dia 01/01/2020”.

De igual forma, invoco o Acórdão CJF 0294-12/18, relativo a lançamento no qual figura no polo passivo da relação jurídica estabelecimento da empresa autuada, cuja decisão seguiu a mesma linha ora adotada, como se observa do seguinte trecho do voto condutor:

“É corrente o entendimento neste CONSEF que são classificados como material de uso e consumo, sendo vedada a apropriação de créditos fiscais, os biocidas, dispersantes e demais produtos para tratamento de água, visando a preservação dos equipamentos, assim como os produtos utilizados na purga de equipamentos e tratamento de efluentes.

Cabe registrar que há reiteradas decisões neste sentido, relativas a diversas empresas, inclusive o Autuado, a exemplo do Acórdão CJF nº 0137-12/16, cujo voto vencedor, relativo à matéria semelhante à tratada

*nestas infrações, ratifica o entendimento quanto à utilização indevida de crédito fiscal de materiais de uso e consumo, o qual colaciono a seguir...”*

*Posso, no mesmo sentido, citar também o Acórdão CJF 0377-12/15, onde também a Petrobrás figura como empresa autuada, por um de seus estabelecimentos, destacando o trecho do voto vencedor que segue:*

*“Materiais utilizados na limpeza e conservação de equipamentos, assim como inibidores de corrosão e no tratamento de efluentes são materiais de consumo, pois não se integram ao produto fabricado e geralmente se desgastam antes ou pós o processo produtivo, de modo a estabilizar ou a recuperar os danos da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo.*

*O próprio recorrente afirma que a sua atividade industrial ‘...não ocorre sem o concurso dessa série de insumos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas são indispensáveis ao processo industrial, ao ponto de a falta deles tornar impossível tanto a extração de petróleo e/ou gás, como a obtenção do produto comercializável’, do que exemplifica suas utilizações, conforme consignadas no relatório, cuja análise se confirma que não se agregam ao produto final.*

*Diante de tais considerações, mantenho a Decisão recorrida para julgar subsistente a primeira infração”.*

*A segunda vertente defensiva vem a ser de natureza material, qual seja, a contestação de ínfima parcela do lançamento (R\$ 165,36), sob o argumento de equívoco dos autuantes, e neste caso, razão lhe assiste, uma vez que, conforme reconhecido na informação fiscal prestada, os autuantes utilizaram o fator de 4,63 para a unidade de hidro tratamento e lubrificantes ao invés de 4,60 e de 152,98 para a unidade de tratamento de água e efluentes ao invés de 153,00, o que representou a diferença apontada, e prontamente acolhida pelos autuantes, sem maiores considerações, o que não somente atende ao pleito da defesa, como, de igual modo, restabelece a verdade material, razão pela qual concordo com os ajustes realizados e a redução apresentada.*

*Desta maneira, diante dos expostos argumentos, entendo ser o uso do crédito fiscal nas situações autuadas ilegítimo, acolhendo, entretanto, os ajustes efetuados pelos autuantes em sede de informação fiscal, frente a mudanças nos índices de consumo, e voto no sentido de julgar o lançamento parcialmente procedente em R\$ 1.330.457,02, de acordo com a seguinte demonstração, que espelha aquela colacionada quando da informação fiscal prestada.*

Janeiro 2018	R\$ 170.375,73
Agosto 2018	R\$ 505.207,80
Novembro 2018	R\$ 535.179,46
Dezembro 2018	R\$ 119.694,02
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.330.457,01”</b>

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 80 a 88), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual requereu a declaração de nulidade da Decisão ora recorrida, por não conter fundamentação para o indeferimento “implícito” do pedido de prova pericial, ou subsidiariamente, que a sua colheita seja determinada por esta CJF, e reiterando todos os termos contidos em sua Defesa, inclusive os quesitos nela formulados.

Afirmou que a infração se fundamentou no emprego de vapor d’água em três etapas industriais distintas nas plantas do Autuado: tratamento da água de refrigeração, tratamento de efluentes e transferência e estocagem.

Defendeu que a definição do vapor d’água como produto intermediário ou material de uso e consumo, se subordina à sua essencialidade na atividade econômica, conforme decidido pelo STJ no REsp nº 1.175.166, submetido ao regime de recursos repetitivos, sendo tal produto fundamental para o seu processo produtivo, sendo produto secundário, que gera direito ao aproveitamento de crédito do ICMS consoante o RICMS/12.

Aduziu que a Decisão ora recorrida, se equivocou ao indicar que o consumo de vapor d’água se enquadraria como “mero desgaste”, sem direito ao crédito de ICMS, porquanto não há tal distinção na Lei Kandir, sendo que a legislação anuncia como único requisito para utilização de créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, ou seja, todos aqueles que integram o custo de produção, vinculados à atividade-fim do estabelecimento, como se pronunciou o STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Disse que o vapor d’água consiste em recurso fundamental para a remoção de calor e, se sua especificação estiver inadequada, fica impedida a produção de derivados de petróleo, conforme

laudos periciais elaborados por perito judicial e pelo Instituto Nacional de Tecnologia, dos quais acostou extratos.

Acrescentou que o vapor d'água também se revela essencial nas etapas de transferência e estocagem, atividades constantes no processo de refino, por ser o petróleo e o gás natural e seus derivados submetidos a consecutivos estágios produtivos, sendo fundamental o aquecimento dos produtos em razão da sua alta viscosidade.

Asseverou que o direito ao crédito fiscal de material secundário ou intermediário, como o vapor d'água, está garantido pelo Art. 312, I, "b" do RICMS/12, e por decisão do TJ/BA, inexistindo qualquer infração.

Pleiteou a declaração de nulidade do Acórdão recorrido ou, se ultrapassada a preliminar de nulidade, a produção da prova requerida em sua Defesa e a sua reforma para julgar a autuação integralmente improcedente.

### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à parcela de vapor d'água utilizada nas unidades de tratamento de água, efluentes, transferência e estocagem, classificada como uso e consumo.

O Autuado requereu a declaração de nulidade da Decisão ora recorrida, com base no Art. 18, III do RPAF/99, tendo em vista que pleiteou a realização de prova pericial em sua Defesa, inclusive formulando quesitos, mas que a referida Decisão não se pronunciou sobre tal pedido.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, "a" e II, "b" do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas.

Entretanto, não consta no Acórdão ora recorrido nenhuma manifestação acerca do pedido formulado para que o processo fosse encaminhado para perícia, tendo sido descumprido o preceito contido no Art. 18, III do RPAF/99, motivo pelo qual, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar NULA a Decisão de piso, de modo que o processo retorne à 1ª Instância para novo julgamento, a salvo da falha apontada.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **298663.0009/19-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**, devendo o processo retornar à 1ª Instância, para que seja efetuado novo julgamento a salvo da falha apontada.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS